案例分析题

1、注册会计师在对ABC公司的内部控制进行了解和测试时，注意到下列情况：  
(1)根据批准的顾客订单，销售部编制预先连续编号的一式三联销售单。经销售部被授权人员批准后，所有销售单的第一联直接送仓库作为按销售单供货和发货给装运部门的授权依据，第二联交开具账单部门，第三联由销售部留存。  
(2)仓库部门根据批准的销售单供货，装运部门将从仓库提取的商品与销售单核对无误后装运，并编制一式四联预先连续编号的发运单，其中三联及时分送开具账单部门、仓库和顾客，一联留存装运部门。  
(3)开具账单部门在收到发运单并与销售单核对无误后，编制预先连续编号的销售发票，并将其连同发运单和销售单及时送交会计部门。会计部门在核对无误后由财务部丁职员据以登记销售收入和应收账款明细账。  
(4)由负责登记应收账款备查簿的人员在每月末定期给顾客寄送对账单，并对顾客提出的异议进行专门追查。  
请指出上述4项中，内部控制是否存在缺陷，如有请指出，并说明理由及提出改进建议。

答案：第(1)项存在缺陷；  
理由：对于赊销的应当由信用审批部门根据管理层的赊销政策进行确定，以及对每个顾客的已经授权的信用额度进行调查。  
建议：在由销售部授权人员签字批准后，涉及赊销业务的销售单将先被送交信用管理部门。信用管理部门将销售单与该顾客的可用信用额度进行比较，在签署信用审阅意见后将销售单送回销售部。对于可用信用额度不足的赊销业务销售单，需要经过公司其他授权人员批准才能发出。然后，经批准的销售单才能送交仓库作为按销售单供货和发货给装运部门的授权依据。  
第(2)项不存在缺陷；  
第(3)项存在缺陷；  
理由：登记收入明细账和应收账款明细账的职员应当是两个人。  
建议：由两个人分别登记收入明细账和应收账款明细账。  
第(4)项存在缺陷；  
理由：登记应收账款备查簿的人员不能向顾客寄送对账单。  
建议：由不负责现金出纳和销售及应收账款记账的人员寄发对账单。

2、注册会计师于2019年1月5日至10日对江南公司销售与收款循环的内部控制进行了解和测试，并在相关的审计工作底稿中作了记录，现摘录如下：

（1）江南公司产成品发出时，由销售部填制一式四联的出库单。仓库发出产成品后，将第一联出库单留存登记产成品卡片，第二联交销售部留存，第三、四联交会计部人员登记库存商品总账和明细账。

（2）会计人员负责开具销售发票，在开具销售发票之前，先取得仓库的发货记录和销售商品价目表，然后填写发票的数量、单价和金额。

要求：根据上述摘录，请代注册会计师指出江南公司在销售与收款循环内部控制方面的缺陷，并提出改进建议。

答案：

（1）出库单不应由销售部填制。

（2）会计人员同时登记库存商品总账和明细账，不相容职务未进行分离。应建议江南公司由不同的会计人员登记库存商品总账和明细账。

（3）会计人员开销售发票不能只依据发货单和价目表，因为实际销售的数量和结算价格可能会与发货单数量和价目表上的价格不一致。应建议江南公司会计人员先核对装运凭证和相应的经批准的销售单，并根据已授权批准的商品价格填写销售发票的价格，根据装运凭证上的数量填写销售发票的数量，再根据数量和价格计算出金额。

3、A注册会计师接受委托对CJ公司2019年度的会计报表进行审计，在审查营业收入和应收账款项目时，发现以下问题：

（1）在凭证抽查时发现，CJ公司于11月1日销售一批新产品给Y公司，公司为增值税一般纳税人，税率为11%，已开增值税专用发票，不含税销售金额为100 000元，该批产品成本为50 000元，货款已收到。但检查其销售合同时发现，双方约定，如果Y公司不满意，可在3个月内退货，但退货概率无法估计。CJ公司的会计处理如下：

借：银行存款 111 000

贷：主营业务收入 100 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 11 000

借：主营业务成本 50 000

贷：库存商品 50 000

（2）经核查，该公司是按余额百分比法计提坏账准备，计提比例是10%。该公司应收账款年末余额为260万元，其他应收账款年末余额160万元，坏账准备年末余额56万元。应收账款明细账中有贷方余额34万元，应收票据——Q公司账户余额为15万元已超期未收回款项。年初坏账准备余额为15.2万元，本年度已核销坏账的坏账损失为10万元，本年度计提的坏账准备金额为50.8万元，分录为：

借：资产减值损失 508 000

贷：坏账准备 508 000

如果你是注册会计师，请你分析上述以上业务的会计处理是否恰当。若不正确，该做怎样的调整？

答案：（1）不正确

审计调整分录为：

借：主营业务收入 100 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 11 000

贷：预收账款 111 000

借：发出商品 50 000

贷：主营业务成本 50 000

（2）不正确

CJ公司本年度末坏账准备账户的余额应为：（260+160+34+15）\*10%=46.9（万元）

多计提了56-46.9=9.1万元。

或者本年度实际应提的坏账准备金额为46.9-15.2+10=41.7（万元），多提50.8-41.7=9.1（万元）。

借：坏账准备 91000

贷：信用减值损失 91000

借：所得税费用 22750

贷：应交税费——应交所得税 22750

借：应收账款——Q公司 150000

贷：应收票据——Q公司 150000

4、注册会计师在对运达公司的内部控制进行了解和测试时，注意到下列情况：

（1）根据批准的顾客订单，销售部编制预先连续编号的一式三联销售单。经销售部授权人员批准赊销额度后，所有销售单的第一联直接送仓库作为按销售单供货和发货给装运部门的授权依据，第二联交开具账单部门，第三联由销售部留存。

（2）仓库部门根据批准的销售单供货，装运部门将从仓库提取的商品与销售单核对无误后装运，并编制一式四联预先连续编号的发运单，其中三联及时分送会计部门、仓库和顾客，一联留存装运部门。

（3）会计部门在收到发运单并与销售单核对无误后，由会计部甲职员据以登记销售收入和应收账款明细账。

（4）由负责登记应收账款备查簿的人员在每月末定期给顾客寄送对账单，并对顾客提出的异议进行专门追查。

（5）会计部乙职员负责开具销售发票，在开具销售发票之前，先取得仓库的发货记录和销售商品价目表，然后填写发票的数量、单价和金额。

请指出上述5项中，内部控制是否存在缺陷，如有请指出，并说明理由及提出改进建议。

答案：

第(1)项存在缺陷。

理由：对于赊销的应当由信用审批部门根据管理层的赊销政策进行确定，以及对每个顾客的已经授权的信用额度进行调查。

建议：在由销售部授权人员签字批准后，涉及赊销业务的销售单将先被送交信用管理部门。信用管理部门将销售单与该顾客的可用信用额度进行比较，在签署信用审阅意见后将销售单送回销售部。

第(2)项不存在缺陷；

第(3)项存在缺陷；  理由：登记收入明细账和应收账款明细账的职员应当是两个人。

建议：由两个人分别登记收入明细账和应收账款明细账。

 第(4)项存在缺陷；  理由：登记应收账款备查簿的人员不能向顾客寄送对账单。 建议：由不负责现金出纳和销售及应收账款记账的人员寄发对账单。

 第(5)项存在缺陷；  理由：会计人员开销售发票不能只依据发货单和价目表，因为实际销售的数量和结算价格可能会与发货单数量和价目表上的价格不一致。

 建议：会计人员先核对装运凭证和相应的经批准的销售单，并根据已授权批准的商品价格填写销售发票的价格，根据装运凭证上的数量填写销售发票的数量，再根据数量和价格计算出金额。

5、A注册会计师在审查W公司的2020年年末的应收账款项目时，得知该公司是按余额百分比法计提坏账准备，其计提比例是10%。经核查，该公司的应收账款年末余额为260万元，其他应收账款年末余额160万元，坏账准备年末余额56万元。注册会计师经分析后发现其坏账准备计提不正确，故做了进一步的审查，发现：应收账款明细账中有贷方余额34万元，应收票据——甲公司账户余额为15万元已超期未收回款项；年初坏账准备余额为15.2万元，本年度已核销坏账的坏账损失为10万元，抽查该公司12月30日的相关凭证，获知其计提的坏账准备金额为50.8万元，会计分录为：

借：信用减值损失 508000

贷：坏账准备 508000

至此，A注册会计师认定该公司存在多计提坏账准备调节利润行为。

你知道A注册会计师是如何发现的吗？如果你是该注册会计师，应怎样处理该事件？

答案：

根据上述审查结果，按照会计准则的规定，W公司本年度末坏账准备账户的余额应为：46.9万元[（260+160+34+15）×10%]，但该公司账上的坏账准备余额为56万元，多计提了9.1万元，即本年度实际应提的坏账准备金额为41.7万元（46.9-15.2+10），多计提了9.1万元（50.8―41.7）。

由此可看出，该公司存在多计提坏账准备、虚减利润的行为，违背了会计准则的规定。另外，到期未收到款项的应收票据应转为应收账款，而该公司未转。鉴于此，A注册会计师应提请被审计单位将多计提的9.1万元冲回，并调整当期利润。同时，调整应收票据的贷方余额。

调整分录为：

借：坏账准备 91000

贷：信用减值损失 91000

借：所得税费用 22750

贷：应交税费——应交所得税 22750

借：应收账款——甲公司150000

贷：应收票据——甲公司 150000

若审计是在年终结账后进行，则调整分录为：

借：坏账准备 91000

贷：以前年度损益调整 91000

借：以前年度损益调整 22750

贷：应交税费——应交所得税 22750

借：应收账款——甲公司150000

贷：应收票据——甲公司 150000

1. 注册会计师在对W公司的内部控制进行了解和测试时，注意到下列情况：  
   (1)仓库部门根据批准的销售单供货，装运部门将从仓库提取的商品与销售单核对无误后装运，并编制一式四联预先连续编号的发运单，其中三联及时分送开具账单部门、仓库和顾客，一联留存装运部门。  
   (2)根据批准的顾客订单，销售部编制预先连续编号的一式三联销售单。经销售部被授权人员批准后，所有销售单的第一联直接送仓库作为按销售单供货和发货给装运部门的授权依据，第二联交开具账单部门，第三联由销售部留存。  
   (3)由负责登记应收账款备查簿的人员在每月末定期给顾客寄送对账单，并对顾客提出的异议进行专门追查。

(4)开具账单部门在收到发运单并与销售单核对无误后，编制预先连续编号的销售发票，并将其连同发运单和销售单及时送交会计部门。会计部门在核对无误后由财务部丁职员据以登记销售收入和应收账款明细账。  
请指出上述4项中，内部控制是否存在缺陷，如有请指出，并说明理由及提出改进建议。

答案：第(1)项不存在缺陷；

第(2)项存在缺陷；  
理由：对于赊销的应当由信用审批部门根据管理层的赊销政策进行确定，以及对每个顾客的已经授权的信用额度进行调查。  
建议：在由销售部授权人员签字批准后，涉及赊销业务的销售单将先被送交信用管理部门。信用管理部门将销售单与该顾客的可用信用额度进行比较，在签署信用审阅意见后将销售单送回销售部。对于可用信用额度不足的赊销业务销售单，需要经过公司其他授权人员批准才能发出。然后，经批准的销售单才能送交仓库作为按销售单供货和发货给装运部门的授权依据。  
第(3)项存在缺陷；  
理由：登记应收账款备查簿的人员不能向顾客寄送对账单。  
建议：由不负责现金出纳和销售及应收账款记账的人员寄发对账单。

第(4)项存在缺陷；  
理由：登记收入明细账和应收账款明细账的职员应当是两个人。  
建议：由两个人分别登记收入明细账和应收账款明细账。  
7、注册会计师于2021年1月5日至10日对A公司销售与收款循环的内部控制进行了解和测试，并在相关的审计工作底稿中作了记录，现摘录如下：

（1）该公司产成品发出时，由销售部填制一式四联的出库单。仓库发出产成品后，将第一联出库单留存登记产成品卡片，第二联交销售部留存，第三、四联交会计部人员登记库存商品总账和明细账。

（2）会计人员负责开具销售发票，在开具销售发票之前，先取得仓库的发货记录和销售商品价目表，然后填写发票的数量、单价和金额。

要求：根据上述摘录，请代注册会计师指出A公司在销售与收款循环内部控制方面的缺陷，并提出改进建议。

答案：

（1）出库单不应由销售部填制。

（2）会计人员同时登记库存商品总账和明细账，不相容职务未进行分离。应建议江南公司由不同的会计人员登记库存商品总账和明细账。

（3）会计人员开销售发票不能只依据发货单和价目表，因为实际销售的数量和结算价格可能会与发货单数量和价目表上的价格不一致。应建议江南公司会计人员先核对装运凭证和相应的经批准的销售单，并根据已授权批准的商品价格填写销售发票的价格，根据装运凭证上的数量填写销售发票的数量，再根据数量和价格计算出金额。

8、W注册会计师接受委托对ABC公司2019年度的会计报表进行审计，在审查营业收入和应收账款项目时，发现以下问题：

（1）在凭证抽查时发现，该公司于11月1日销售一批新产品给Y公司，公司为增值税一般纳税人，税率为11%，已开增值税专用发票，不含税销售金额为100 000元，该批产品成本为50 000元，货款已收到。但检查其销售合同时发现，双方约定，如果Y公司不满意，可在3个月内退货，但退货概率无法估计。该公司的会计处理如下：

借：银行存款 111 000

贷：主营业务收入 100 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 11 000

借：主营业务成本 50 000

贷：库存商品 50 000

（2）经核查，该公司是按余额百分比法计提坏账准备，计提比例是10%。该公司应收账款年末余额为260万元，其他应收账款年末余额160万元，坏账准备年末余额56万元。应收账款明细账中有贷方余额34万元，应收票据——Q公司账户余额为15万元已超期未收回款项。年初坏账准备余额为15.2万元，本年度已核销坏账的坏账损失为10万元，本年度计提的坏账准备金额为50.8万元，分录为：

借：资产减值损失 508 000

贷：坏账准备 508 000

如果你是注册会计师，请你分析上述以上业务的会计处理是否恰当。若不正确，该做怎样的调整？

答案：（1）不正确

审计调整分录为：

借：主营业务收入 100 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 11 000

贷：预收账款 111 000

借：发出商品 50 000

贷：主营业务成本 50 000

（2）不正确

本年度末坏账准备账户的余额应为：（260+160+34+15）\*10%=46.9（万元）

多计提了56-46.9=9.1万元。

或者本年度实际应提的坏账准备金额为46.9-15.2+10=41.7（万元），多提50.8-41.7=9.1（万元）。

借：坏账准备 91000

贷：信用减值损失 91000

借：所得税费用 22750

贷：应交税费——应交所得税 22750

借：应收账款——Q公司 150000

贷：应收票据——Q公司 150000

9、注册会计师在对PL公司的内部控制进行了解和测试时，注意到下列情况：

（1）根据批准的顾客订单，销售部编制预先连续编号的一式三联销售单。经销售部授权人员批准赊销额度后，所有销售单的第一联直接送仓库作为按销售单供货和发货给装运部门的授权依据，第二联交开具账单部门，第三联由销售部留存。

（2）仓库部门根据批准的销售单供货，装运部门将从仓库提取的商品与销售单核对无误后装运，并编制一式四联预先连续编号的发运单，其中三联及时分送会计部门、仓库和顾客，一联留存装运部门。

（3）会计部门在收到发运单并与销售单核对无误后，由会计部甲职员据以登记销售收入和应收账款明细账。

（4）由负责登记应收账款备查簿的人员在每月末定期给顾客寄送对账单，并对顾客提出的异议进行专门追查。

（5）会计部甲职员负责开具销售发票，在开具销售发票之前，先取得仓库的发货记录和销售商品价目表，然后填写发票的数量、单价和金额。

请指出上述5项中，内部控制是否存在缺陷，如有请指出，并说明理由及提出改进建议。

答案：

第(1)项存在缺陷。

理由：对于赊销的应当由信用审批部门根据管理层的赊销政策进行确定，以及对每个顾客的已经授权的信用额度进行调查。

建议：在由销售部授权人员签字批准后，涉及赊销业务的销售单将先被送交信用管理部门。信用管理部门将销售单与该顾客的可用信用额度进行比较，在签署信用审阅意见后将销售单送回销售部。

第(2)项不存在缺陷；

第(3)项存在缺陷；  理由：登记收入明细账和应收账款明细账的职员应当是两个人。

建议：由两个人分别登记收入明细账和应收账款明细账。

 第(4)项存在缺陷；  理由：登记应收账款备查簿的人员不能向顾客寄送对账单。 建议：由不负责现金出纳和销售及应收账款记账的人员寄发对账单。

 第(5)项存在缺陷；  理由：会计人员开销售发票不能只依据发货单和价目表，因为实际销售的数量和结算价格可能会与发货单数量和价目表上的价格不一致。

 建议：会计人员先核对装运凭证和相应的经批准的销售单，并根据已授权批准的商品价格填写销售发票的价格，根据装运凭证上的数量填写销售发票的数量，再根据数量和价格计算出金额。

10、某注册会计师在审查江南公司的2020年年末的应收账款项目时，得知该公司是按余额百分比法计提坏账准备，其计提比例是10%。经核查，该公司的应收账款年末余额为260万元，其他应收账款年末余额160万元，坏账准备年末余额56万元。注册会计师经分析后发现其坏账准备计提不正确，故做了进一步的审查，发现：应收账款明细账中有贷方余额34万元，应收票据——甲公司账户余额为15万元已超期未收回款项；年初坏账准备余额为15.2万元，本年度已核销坏账的坏账损失为10万元，抽查该公司12月30日的相关凭证，获知其计提的坏账准备金额为50.8万元，会计分录为：

借：信用减值损失 508000

贷：坏账准备 508000

至此，该注册会计师认定该公司存在多计提坏账准备调节利润行为。

你知道该注册会计师是如何发现的吗？如果你是该注册会计师，应怎样处理该事件？

答案：

根据上述审查结果，按照会计准则的规定，该公司本年度末坏账准备账户的余额应为：46.9万元[（260+160+34+15）×10%]，但该公司账上的坏账准备余额为56万元，多计提了9.1万元，即本年度实际应提的坏账准备金额为41.7万元（46.9-15.2+10），多计提了9.1万元（50.8―41.7）。

由此可看出，该公司存在多计提坏账准备、虚减利润的行为，违背了会计准则的规定。另外，到期未收到款项的应收票据应转为应收账款，而该公司未转。鉴于此，该注册会计师应提请被审计单位将多计提的9.1万元冲回，并调整当期利润。同时，调整应收票据的贷方余额。

调整分录为：

借：坏账准备 91000

贷：信用减值损失 91000

借：所得税费用 22750

贷：应交税费——应交所得税 22750

借：应收账款——甲公司150000

贷：应收票据——甲公司 150000

若审计是在年终结账后进行，则调整分录为：

借：坏账准备 91000

贷：以前年度损益调整 91000

借：以前年度损益调整 22750

贷：应交税费——应交所得税 22750

借：应收账款——甲公司150000

贷：应收票据——甲公司 150000

11、注册会计师在对宏达公司的内部控制进行了解和测试时，注意到下列情况：

(1)由负责登记应收账款备查簿的人员在每月末定期给顾客寄送对账单，并对顾客提出的异议进行专门追查。

(2)根据批准的顾客订单，销售部编制预先连续编号的一式三联销售单。经销售部被授权人员批准后，所有销售单的第一联直接送仓库作为按销售单供货和发货给装运部门的授权依据，第二联交开具账单部门，第三联由销售部留存。

(3)开具账单部门在收到发运单并与销售单核对无误后，编制预先连续编号的销售发票，并将其连同发运单和销售单及时送交会计部门。会计部门在核对无误后由财务部丁职员据以登记销售收入和应收账款明细账。

(4)仓库部门根据批准的销售单供货，装运部门将从仓库提取的商品与销售单核对无误后装运，并编制一式四联预先连续编号的发运单，其中三联及时分送开具账单部门、仓库和顾客，一联留存装运部门。

请指出上述4项中，内部控制是否存在缺陷，如有请指出，并说明理由及提出改进建议。

答案：

第(1)项存在缺陷；

理由：登记应收账款备查簿的人员不能向顾客寄送对账单。

建议：由不负责现金出纳和销售及应收账款记账的人员寄发对账单。

第(2)项存在缺陷；

理由：对于赊销的应当由信用审批部门根据管理层的赊销政策进行确定，以及对每个顾客的已经授权的信用额度进行调查。

建议：在由销售部授权人员签字批准后，涉及赊销业务的销售单将先被送交信用管理部门。信用管理部门将销售单与该顾客的可用信用额度进行比较，在签署信用审阅意见后将销售单送回销售部。对于可用信用额度不足的赊销业务销售单，需要经过公司其他授权人员批准才能发出。然后，经批准的销售单才能送交仓库作为按销售单供货和发货给装运部门的授权依据。

第(3)项存在缺陷；

理由：登记收入明细账和应收账款明细账的职员应当是两个人。

建议：由两个人分别登记收入明细账和应收账款明细账。

第(4)项不存在缺陷；

12、注册会计师于2021年4月5日至10日对思源公司销售与收款循环的内部控制进行了解和测试，并在相关的审计工作底稿中作了记录，现摘录如下：

（1）会计人员负责开具销售发票，在开具销售发票之前，先取得仓库的发货记录和销售商品价目表，然后填写发票的数量、单价和金额。

（2）思源公司产成品发出时，由销售部填制一式四联的出库单。仓库发出产成品后，将第一联出库单留存登记产成品卡片，第二联交销售部留存，第三、四联交会计部甲某登记库存商品总账和明细账。

要求：根据上述摘录，请代注册会计师指出思源公司在销售与收款循环内部控制方面的缺陷，并提出改进建议。

答案：

（1）会计人员同时登记库存商品总账和明细账，不相容职务未进行分离。应建议江南公司由不同的会计人员登记库存商品总账和明细账。

（2）会计人员开销售发票不能只依据发货单和价目表，因为实际销售的数量和结算价格可能会与发货单数量和价目表上的价格不一致。应建议江南公司会计人员先核对装运凭证和相应的经批准的销售单，并根据已授权批准的商品价格填写销售发票的价格，根据装运凭证上的数量填写销售发票的数量，再根据数量和价格计算出金额。

（3）出库单不应由销售部填制。

13、甲注册会计师接受委托对CC公司2020年度的会计报表进行审计，在审查营业收入和应收账款项目时，发现以下问题：

（1）在凭证抽查时发现，CC公司于9月1日销售一批产品给ABC公司，公司为增值税一般纳税人，税率为13%，已开增值税专用发票，不含税销售金额为200 000元，该批产品成本为150 000元，货款已收到。但检查其销售合同时发现，双方约定，如果ABC公司不满意，可在1个月内退货，但退货概率无法估计。CC公司的会计处理如下：

借：银行存款 226 000

贷：主营业务收入 200 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 26 000

借：主营业务成本 150 000

贷：库存商品 150 000

（2）经核查该公司是按余额百分比法计提坏账准备，计提比例是10%。该公司应收账款年末余额为260万元，其他应收账款年末余额160万元，坏账准备年末余额56万元。应收账款明细账中有贷方余额34万元，应收票据——Y公司账户余额为10万元已超期未收回款项。年初坏账准备余额为15.2万元，本年度已核销坏账的坏账损失为10万元，本年度计提的坏账准备金额为50.8万元，分录为：

借：资产减值损失 508 000

贷：坏账准备 508 000

如果你是注册会计师，请你分析上述以上业务的会计处理是否恰当。若不正确，该做怎样的调整？

答案：（1）不正确

审计调整分录为：

借：主营业务收入 200 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 26 000

贷：预收账款 226 000

借：发出商品 150 000

贷：主营业务成本 150 000

（2）不正确

本年度末坏账准备账户的余额应为：（260+160+34+10）\*10%=46.4（万元）

多计提了56-46.4=9.6万元。

或者本年度实际应提的坏账准备金额为46.4-15.2+10=41.2（万元），多提50.8-41.7=9.6（万元）。

借：坏账准备 96000

贷：信用减值损失 96000

借：所得税费用 22750

贷：应交税费——应交所得税 22750

借：应收账款——Y公司 100000

贷：应收票据——Y公司 100000

14、注册会计师在对GG公司的内部控制进行了解和测试时，注意到下列情况：

（1）会计部门在收到发运单并与销售单核对无误后，由会计部甲职员据以登记销售收入和应收账款明细账。

（2）由负责登记应收账款备查簿的人员在每月末定期给顾客寄送对账单，并对顾客提出的异议进行专门追查。

（3）根据批准的顾客订单，销售部编制预先连续编号的一式三联销售单。经销售部授权人员批准赊销额度后，所有销售单的第一联直接送仓库作为按销售单供货和发货给装运部门的授权依据，第二联交开具账单部门，第三联由销售部留存。

（4）仓库部门根据批准的销售单供货，装运部门将从仓库提取的商品与销售单核对无误后装运，并编制一式四联预先连续编号的发运单，其中三联及时分送会计部门、仓库和顾客，一联留存装运部门。

（5）会计部乙职员负责开具销售发票，在开具销售发票之前，先取得仓库的发货记录和销售商品价目表，然后填写发票的数量、单价和金额。

请指出上述5项中，内部控制是否存在缺陷，如有请指出，并说明理由及提出改进建议。

答案：

第(1)项存在缺陷；  理由：登记收入明细账和应收账款明细账的职员应当是两个人。

建议：由两个人分别登记收入明细账和应收账款明细账。

 第(2)项存在缺陷；  理由：登记应收账款备查簿的人员不能向顾客寄送对账单。 建议：由不负责现金出纳和销售及应收账款记账的人员寄发对账单。

第(3)项存在缺陷。

理由：对于赊销的应当由信用审批部门根据管理层的赊销政策进行确定，以及对每个顾客的已经授权的信用额度进行调查。

建议：在由销售部授权人员签字批准后，涉及赊销业务的销售单将先被送交信用管理部门。信用管理部门将销售单与该顾客的可用信用额度进行比较，在签署信用审阅意见后将销售单送回销售部。

第(4)项不存在缺陷；

 第(5)项存在缺陷；  理由：会计人员开销售发票不能只依据发货单和价目表，因为实际销售的数量和结算价格可能会与发货单数量和价目表上的价格不一致。

 建议：会计人员先核对装运凭证和相应的经批准的销售单，并根据已授权批准的商品价格填写销售发票的价格，根据装运凭证上的数量填写销售发票的数量，再根据数量和价格计算出金额。

15、王艳注册会计师在审查GG公司的2020年年末的应收账款项目时，得知该公司是按余额百分比法计提坏账准备，其计提比例是5%。经核查，该公司的应收账款年末余额为260万元，其他应收账款年末余额160万元，坏账准备年末余额28万元。注册会计师经分析后发现其坏账准备计提不正确，故做了进一步的审查，发现：应收账款明细账中有贷方余额34万元，应收票据——甲公司账户余额为15万元已超期未收回款项；年初坏账准备余额为15.2万元，本年度已核销坏账的坏账损失为10万元，抽查该公司12月30日的相关凭证，获知其计提的坏账准备金额为22.8万元，会计分录为：

借：信用减值损失 228000

贷：坏账准备 228000

至此，A注册会计师认定该公司存在多计提坏账准备调节利润行为。

你知道A注册会计师是如何发现的吗？如果你是该注册会计师，应怎样处理该事件？

答案：

根据上述审查结果，按照会计准则的规定，GG公司本年度末坏账准备账户的余额应为：23.45万元[（260+160+34+15）×5%]，但该公司账上的坏账准备余额为28万元，多计提了4.55万元，即本年度实际应提的坏账准备金额为18.25万元（23.45-15.2+10），多计提了4.55万元（22.8―18.25）。

调整分录为：

借：坏账准备 45500

贷：信用减值损失 45500

借：所得税费用 11375

贷：应交税费——应交所得税 11375

借：应收账款——甲公司150000

贷：应收票据——甲公司 150000

若审计是在年终结账后进行，则调整分录为：

借：坏账准备 45500

贷：以前年度损益调整 45500

借：以前年度损益调整 11375

贷：应交税费——应交所得税 11375

借：应收账款——甲公司150000

贷：应收票据——甲公司 150000

16、注册会计师在对运达公司的内部控制进行了解和测试时，注意到下列情况：

(1)开具账单部门在收到发运单并与销售单核对无误后，编制预先连续编号的销售发票，并将其连同发运单和销售单及时送交会计部门。会计部门在核对无误后由财务部丁职员据以登记销售收入和应收账款明细账。

(2)仓库部门根据批准的销售单供货，装运部门将从仓库提取的商品与销售单核对无误后装运，并编制一式四联预先连续编号的发运单，其中三联及时分送开具账单部门、仓库和顾客，一联留存装运部门。

(3)由负责登记应收账款备查簿的人员在每月末定期给顾客寄送对账单，并对顾客提出的异议进行专门追查。

(4)根据批准的顾客订单，销售部编制预先连续编号的一式三联销售单。经销售部被授权人员批准后，所有销售单的第一联直接送仓库作为按销售单供货和发货给装运部门的授权依据，第二联交开具账单部门，第三联由销售部留存。

请指出上述4项中，内部控制是否存在缺陷，如有请指出，并说明理由及提出改进建议。

答案：

第(1)项存在缺陷；

理由：登记收入明细账和应收账款明细账的职员应当是两个人。

建议：由两个人分别登记收入明细账和应收账款明细账。

第(2)项不存在缺陷；

第(3)项存在缺陷；

理由：登记应收账款备查簿的人员不能向顾客寄送对账单。

建议：由不负责现金出纳和销售及应收账款记账的人员寄发对账单。

第(4)项存在缺陷；

理由：对于赊销的应当由信用审批部门根据管理层的赊销政策进行确定，以及对每个顾客的已经授权的信用额度进行调查。

建议：在由销售部授权人员签字批准后，涉及赊销业务的销售单将先被送交信用管理部门。信用管理部门将销售单与该顾客的可用信用额度进行比较，在签署信用审阅意见后将销售单送回销售部。对于可用信用额度不足的赊销业务销售单，需要经过公司其他授权人员批准才能发出。然后，经批准的销售单才能送交仓库作为按销售单供货和发货给装运部门的授权依据。

17、注册会计师于2019年4月5日至10日对SY公司销售与收款循环的内部控制进行了解和测试，并在相关的审计工作底稿中作了记录，现摘录如下：

（1）SY公司产成品发出时，由销售部填制一式四联的出库单。仓库发出产成品后，将第一联出库单留存登记产成品卡片，第二联交销售部留存，第三、四联交会计部丁某登记库存商品总账和明细账。（2）会计人员负责开具销售发票，在开具销售发票之前，先取得仓库的发货记录和销售商品价目表，然后填写发票的数量、单价和金额。

要求：根据上述摘录，请代注册会计师指出SY公司在销售与收款循环内部控制方面的缺陷，并提出改进建议。

答案：

（1）会计人员开销售发票不能只依据发货单和价目表，因为实际销售的数量和结算价格可能会与发货单数量和价目表上的价格不一致。应建议江南公司会计人员先核对装运凭证和相应的经批准的销售单，并根据已授权批准的商品价格填写销售发票的价格，根据装运凭证上的数量填写销售发票的数量，再根据数量和价格计算出金额。

（2）出库单不应由销售部填制。

（3）会计人员同时登记库存商品总账和明细账，不相容职务未进行分离。应建议江南公司由不同的会计人员登记库存商品总账和明细账。

18、注册会计师李某接受委托对C公司2019年度的会计报表进行审计，发现以下问题：

（1）经核查该公司是按余额百分比法计提坏账准备，计提比例是10%。该公司应收账款年末余额为260万元，其他应收账款年末余额160万元，坏账准备年末余额56万元。应收账款明细账中有贷方余额34万元，应收票据——Y公司账户余额为10万元已超期未收回款项。年初坏账准备余额为15.2万元，本年度已核销坏账的坏账损失为10万元，本年度计提的坏账准备金额为50.8万元，分录为：

借：资产减值损失 508 000

贷：坏账准备 508 000

（2）在凭证抽查时发现，C公司于8月10日销售一批产品给A公司，公司为增值税一般纳税人，税率为13%，已开增值税专用发票，不含税销售金额为200 000元，该批产品成本为150 000元，货款已收到。但检查其销售合同时发现，双方约定，如果A公司不满意，可在1个月内退货，但退货概率无法估计。C公司的会计处理如下：

借：银行存款 226 000

贷：主营业务收入 200 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 26 000

借：主营业务成本 150 000

贷：库存商品 150 000

如果你是注册会计师，请你分析上述以上业务的会计处理是否恰当。若不正确，该做怎样的调整？

答案：

（1）不正确

本年度末坏账准备账户的余额应为：（260+160+34+10）\*10%=46.4（万元）

多计提了56-46.4=9.6万元。

或者本年度实际应提的坏账准备金额为46.4-15.2+10=41.2（万元），多提50.8-41.7=9.6（万元）。

借：坏账准备 96000

贷：信用减值损失 96000

借：所得税费用 22750

贷：应交税费——应交所得税 22750

借：应收账款——Y公司 100000

贷：应收票据——Y公司 100000

（2）不正确

审计调整分录为：

借：主营业务收入 200 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 26 000

贷：预收账款 226 000

借：发出商品 150 000

贷：主营业务成本 150 000

19、注册会计师在对QQ公司的内部控制进行了解和测试时，注意到下列情况：

（1）由负责登记应收账款备查簿的人员在每月末定期给顾客寄送对账单，并对顾客提出的异议进行专门追查。

（2）会计部门在收到发运单并与销售单核对无误后，由会计部甲职员据以登记销售收入和应收账款明细账。

（3）仓库部门根据批准的销售单供货，装运部门将从仓库提取的商品与销售单核对无误后装运，并编制一式四联预先连续编号的发运单，其中三联及时分送会计部门、仓库和顾客，一联留存装运部门。

（4）会计部乙职员负责开具销售发票，在开具销售发票之前，先取得仓库的发货记录和销售商品价目表，然后填写发票的数量、单价和金额。

（5）根据批准的顾客订单，销售部编制预先连续编号的一式三联销售单。经销售部授权人员批准赊销额度后，所有销售单的第一联直接送仓库作为按销售单供货和发货给装运部门的授权依据，第二联交开具账单部门，第三联由销售部留存。

请指出上述5项中，内部控制是否存在缺陷，如有请指出，并说明理由及提出改进建议。

答案：

 第(1)项存在缺陷；  理由：登记应收账款备查簿的人员不能向顾客寄送对账单。 建议：由不负责现金出纳和销售及应收账款记账的人员寄发对账单。

第(2)项存在缺陷；  理由：登记收入明细账和应收账款明细账的职员应当是两个人。

建议：由两个人分别登记收入明细账和应收账款明细账。

第(3)项不存在缺陷；

 第(4)项存在缺陷；  理由：会计人员开销售发票不能只依据发货单和价目表，因为实际销售的数量和结算价格可能会与发货单数量和价目表上的价格不一致。

 建议：会计人员先核对装运凭证和相应的经批准的销售单，并根据已授权批准的商品价格填写销售发票的价格，根据装运凭证上的数量填写销售发票的数量，再根据数量和价格计算出金额。

第(5)项存在缺陷。

理由：对于赊销的应当由信用审批部门根据管理层的赊销政策进行确定，以及对每个顾客的已经授权的信用额度进行调查。

建议：在由销售部授权人员签字批准后，涉及赊销业务的销售单将先被送交信用管理部门。信用管理部门将销售单与该顾客的可用信用额度进行比较，在签署信用审阅意见后将销售单送回销售部。

20、注册会计师李云在审查U公司的2020年年末的坏账准备项目时，得知该公司是按余额百分比法计提坏账准备，其计提比例是5%。经核查，该公司的应收账款年末余额为260万元，其他应收账款年末余额160万元，坏账准备年末余额28万元。注册会计师经分析后发现其坏账准备计提不正确，故做了进一步的审查，发现：应收账款明细账中有贷方余额34万元，应收票据——甲公司账户余额为15万元已超期未收回款项；年初坏账准备余额为15.2万元，本年度已核销坏账的坏账损失为10万元，抽查该公司12月30日的相关凭证，获知其计提的坏账准备金额为22.8万元，会计分录为：

借：信用减值损失 228000

贷：坏账准备 228000

至此，注册会计师李云认定该公司存在多计提坏账准备调节利润行为。

你知道注册会计师李云是如何发现的吗？如果你是该注册会计师，应怎样处理该事件？

答案：

根据上述审查结果，按照会计准则的规定，该公司本年度末坏账准备账户的余额应为：23.45万元[（260+160+34+15）×5%]，但该公司账上的坏账准备余额为28万元，多计提了4.55万元，即本年度实际应提的坏账准备金额为18.25万元（23.45-15.2+10），多计提了4.55万元（22.8―18.25）。

调整分录为：

借：坏账准备 45500

贷：信用减值损失 45500

借：所得税费用 11375

贷：应交税费——应交所得税 11375

借：应收账款——甲公司150000

贷：应收票据——甲公司 150000

若审计是在年终结账后进行，则调整分录为：

借：坏账准备 45500

贷：以前年度损益调整 45500

借：以前年度损益调整 11375

贷：应交税费——应交所得税 11375

借：应收账款——甲公司150000

贷：应收票据——甲公司 150000

21、ABC会计师事务所注册会计师A和B接受事务所的委派对XYZ股份有限公司（以下简称XYZ公司）2019年度财务报表进行审计。在预备调查阶段，通过调查问卷等形式了解到XYZ公司销售与收款循环的内部控制，描述如下：

（1）销售部门收到客户的订单后，由经理甲对品种、规格、数量、价格、付款条件、结算方式等详细审核后签章，交仓库办理发货手续。

（2）仓库在发运商品出库时，均必须由管理员乙根据经批准的订单，填制一式四联的销售单。在各联上签章后，第一联作为发货单，由工作人员配货并随货交客户；第二联交会计部门；第三联送应收账款专管员丙；第四联则由管理员乙按编号顺序连同订单一并归档保存，作为盘存的依据。

（3）会计部门收到销货单后，根据单中所列资料，开具统一的销售发票，将客户联寄送客户，将销售发票交应收账款专管员丙，作为记账和收款的凭证。

（4）应收账款专管员丙收到发票后，将发票与销货单核对，如无错误，据以登记应收账款明细账，并将发票和销货单按客户顺序归档保存。

要求：

（1）指出XYZ公司在销售与收款循环内部控制中存在的缺陷。

（2）针对存在的缺陷，提出改善措施。

答案：

（1）XYZ公司销售与收款循环的内部控制存在以下缺陷：第一，没有根据批准的订单编制销售通知单；第二，销售单不应由仓库部门编制，也不能代替装运凭证；第三，货物的发货与装运的职责不应由同一部门承担；第四，会计部门开具销售发票时没有核对装运凭证、销售单和商品价目表；第五，销售账和收款业务两项不相容职务不应由一人办理；第六，没有对销售与收款循环进行独立稽核。

（2）针对上述存在的问题应提出的改善措施如下：第一，销售部门必须根据批准的订单编制一式多联连续编号的销售通知单，分别用于批准赊销、审核发货与装运货物、记录发货数量及向客户开具账单；第二，运输部门必须根据已批准的销售单编制一式多联、连续编号的提货单，装运货物；第三，仓库部门校对经批准的销售单与提货单后发货；第四，会计部门必须在核对装运凭证（提货单）、销售单和商品价目表无误的情况下，才能开具销售发票；第五，将收款业务和负责销售账的业务分开；第六，设置独立稽核人员专门审核销售发票的单价、加总、入账日期等。

22、A注册会计师在2020年1月审查丙股份有限公司的票据时，发现2019年12月20日贴现一张票面面额为600000元、利率为8%、90天到期的带息应收票据，该公司已持有60天，按10%的贴现率进行贴现，该公司账户资料记载所得的贴现款为596900元，无银行出具的有关凭证，会计处理如下：

借：银行存款 596900

财务费用 3100

贷：应收票据 600000

【要求】假如你是A注册会计师，该做怎样的审计处理？

答案：

根据丙公司的应收票据的信息，可以计算丙公司的应收票据的贴现款：

利息=600000×8%×90/360=12000（元）

到期值=600000+12000=612000（元）

贴现息=612000×10%×30/360=5100（元）

贴现额=612000-5100=606900（元）

由此可以看出，该公司的应收票据贴现款实际是606900元，而不是账面上记载的596900元，而且该公司没有银行出具的有关凭证，从而少记10000元。这少记的10000元很可能是经手人会污利息，注册会计师应进一步搜集证据，查明原因，看其是否还存在其他关联错报。

该公司2019年度正确的会计分录应为：

借：银行存款 606900

贷：财务费用 6900

应收票据 600000

由此可知，该公司的财务费用多记了10000元，应要求被审计单位在2020年1月做审计调整，并向经手人追回。丙公司应做如下调整：

借：其他应收款 10000

贷：以前年度损益调整10000

借：以前年度损益调整 2500

贷：应交税费——应交所得税 2500

同时调整有关账户，如“盈余公积”等账户的金额，调整会计报表有关项目的数据。

23、注册会计师LL接受委托对A公司2020年度的会计报表进行审计，发现以下问题：

（1）经核查该公司是按余额百分比法计提坏账准备，计提比例是10%。该公司应收账款年末余额为260万元，其他应收账款年末余额160万元，坏账准备年末余额56万元。应收账款明细账中有贷方余额34万元，应收票据——Y公司账户余额为10万元已超期未收回款项。年初坏账准备余额为15.2万元，本年度已核销坏账的坏账损失为10万元，本年度计提的坏账准备金额为50.8万元，分录为：

借：资产减值损失 508 000

贷：坏账准备 508 000

（2）在凭证抽查时发现，A公司于8月10日销售一批产品给B公司，公司为增值税一般纳税人，税率为13%，已开增值税专用发票，不含税销售金额为2 000 000元，该批产品成本为1 500 000元，货款已收到。但检查其销售合同时发现，双方约定，如果B公司不满意，可在1个月内退货，但退货概率无法估计。A公司的会计处理如下：

借：银行存款 2 260 000

贷：主营业务收入 2 000 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 260 000

借：主营业务成本 1 500 000

贷：库存商品 1 500 000

如果你是注册会计师，请你分析上述以上业务的会计处理是否恰当。若不正确，该做怎样的调整？

答案：

（1）不正确

本年度末坏账准备账户的余额应为：（260+160+34+10）\*10%=46.4（万元）

多计提了56-46.4=9.6万元。

或者本年度实际应提的坏账准备金额为46.4-15.2+10=41.2（万元），多提50.8-41.7=9.6（万元）。

借：坏账准备 96000

贷：信用减值损失 96000

借：所得税费用 22750

贷：应交税费——应交所得税 22750

借：应收账款——Y公司 100000

贷：应收票据——Y公司 100000

（2）不正确

审计调整分录为：

借：主营业务收入 2 000 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 260 000

贷：预收账款 2 260 000

借：发出商品 1 500 000

贷：主营业务成本 1 500 000

24、华宇公司于2009年12月31日委托信恒会计师事务所对公司2009年度的财务报表进行审计。注册会计师杨杰任该项目的负责人，决定对截至2009年12月31日的应收账款进行函证。复函中有6家顾客提出了以下意见：

（1）本公司会计处理系统无法复核贵公司的对账单。

（2）所欠余额20 000元于2006年12月25日付讫。

（3）大体一致。

（4）经查贵公司12月30日的第585号发票（金额为55 000元）系目的地交货，本公司收货日期为2010年1月6日，因此询证函所称12月31日欠贵公司账款之事与事实不符。

（5）本公司曾于11月份预付货款17 500元，足以抵付对账单中所列的款项（发票的金额为15 000元）。

（6）所购商品从未收到。

讨论：注册会计师针对顾客复函中提出的意见，应当采取何种程序进行处理？

答案：

（1）此种情况下应采取替代程序，主要是审查顾客订货单、购销合同、发票副本、装运凭证、收款凭证等文件，验证构成应收账款的销货交易是否确实发生。

（2）这种情况可能是由于双方入账时间差异造成的。注册会计师应审查收款凭证，看货款是否收到及收到的日期。如果货款函证日之前已收到，则可能是记账错误，即收到货款时贷记另一客户的明细账户，注册会计师应审查账户记录并对贷记的账户进行函证。

（3）该顾客的回答很不清楚。注册会计师应重新函证，要求对方具体、准确答复。

（4）此种情况很有可能是客户提前确认销售实现。注册会计师应审查销货发票和有关的购销合同、协议。

（5）注册会计师应查明预收货款是否确实收到并已入账。如查明确能抵付，应提请客户进行相应的账务处理。

（6）审核货运文件等资料，以查明货物是否确已运出。如确已运出，应将货运文件复印件送请顾客重新查证；如确未运出，应提请客户作调账处理。

25、注册会计师对伊正公司应收款进行审计中获得下表所示的信息。

表 单位：元

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 单位名称 | 金额 | 账龄 | 备注 |
| 甲公司 | 10 000 000 | 2~5年 |  |
| 乙公司 | 100 000 | 1年以上 |  |
| 丙公司 | 200 000 | 2年 | 丙公司因产品质量问题与D公司发生纠纷 |
| 丁公司 | 5 000 |  | 丁公司是D公司的关联公司 |
| 戊公司 | 100 000 | 1年 |  |

要求：

（1）如果应选择3个债务人进行积极式函证，1个进行消极式函证，请确定注册会计师做怎样的选择？

（2）在什么情况下，应收账款可以不实施函证程序？对于未函证的应收账款，设计有效的审计程序以验证其真实性。

（3）如果被询证者以传真、电子邮件等方式回函，注册会计师应如何控制？

（4）如果两公司回函称：“贵公司已开出红字发票200 000元，本公司不负贵公司任何款项”。注册会计师应如何处理？

答案：

（1）注册会计师应选择甲公司、丙公司、丁公司进行积极式函证，选择乙公司进行消极式函证。

（2）如果有充分证据表明应收账款对被审计单位财务报表而言是不重要的，或者函证很可能是无效的，注册会计师可以不实施函证程序。对于未函证的应收账款，应抽查有关原始凭证，如销售合同、销售订单、销售发票副本及发运凭证等，以验证与其相关的这些应收账款的真实性。

（3）如果注册会计师遇到被询证者以传真、电子邮件等方式回函的情况，应当直接接受，并要求被询证者及时寄回询证函原件。

（4）注册会计师不再实施函证程序，提出合理建议帮助双方解决纠纷，并提请被审计单位作调账处理。

26、A会计师事务所对QQ股份有限公司（以下简称QQ公司）2020年度财务报表进行审计。了解到QQ公司销售与收款循环的内部控制，描述如下：

（1）销售部门收到客户的订单后，由经理甲对品种、规格、数量、价格、付款条件、结算方式等详细审核后签章，交仓库办理发货手续。

（2）仓库在发运商品出库时，均必须由管理员乙根据经批准的订单，填制一式四联的销售单。在各联上签章后，第一联作为发货单，由工作人员配货并随货交客户；第二联交会计部门；第三联送应收账款专管员丙；第四联则由管理员乙按编号顺序连同订单一并归档保存，作为盘存的依据。

（3）会计部门收到销货单后，根据单中所列资料，开具统一的销售发票，将客户联寄送客户，将销售发票交应收账款专管员丙，作为记账和收款的凭证。

（4）应收账款专管员丙收到发票后，将发票与销货单核对，如无错误，据以登记应收账款明细账，并将发票和销货单按客户顺序归档保存。

要求：

（1）指出该公司在销售与收款循环内部控制中存在的缺陷。

（2）针对存在的缺陷，提出改善措施。

答案：

（1）第一，没有根据批准的订单编制销售通知单；第二，销售单不应由仓库部门编制，也不能代替装运凭证；第三，货物的发货与装运的职责不应由同一部门承担；第四，会计部门开具销售发票时没有核对装运凭证、销售单和商品价目表；第五，销售账和收款业务两项不相容职务不应由一人办理；

（2）改善措施：第一，销售部门必须根据批准的订单编制一式多联连续编号的销售通知单，分别用于批准赊销、审核发货与装运货物、记录发货数量及向客户开具账单；第二，运输部门必须根据已批准的销售单编制一式多联、连续编号的提货单，装运货物；第三，仓库部门校对经批准的销售单与提货单后发货；第四，会计部门必须在核对装运凭证（提货单）、销售单和商品价目表无误的情况下，才能开具销售发票；第五，将收款业务和负责销售账的业务分开。

27、注册会计师W在2021年1月审查ABC股份有限公司的票据时，发现2020年12月10日贴现一张票面面额为600000元、利率为8%、90天到期的带息应收票据，该公司已持有60天，按10%的贴现率进行贴现，该公司账户资料记载所得的贴现款为596900元，无银行出具的有关凭证，会计处理如下：

借：银行存款 596900

财务费用 3100

贷：应收票据 600000

【要求】假如你是W注册会计师，该做怎样的审计处理？

答案：

根据丙公司的应收票据的信息，可以计算丙公司的应收票据的贴现款：

利息=600000×8%×90/360=12000（元）

到期值=600000+12000=612000（元）

贴现息=612000×10%×30/360=5100（元）

贴现额=612000-5100=606900（元）

由此可以看出，该公司的应收票据贴现款实际是606900元，而不是账面上记载的596900元，而且该公司没有银行出具的有关凭证，从而少记10000元。这少记的10000元很可能是经手人贪污利息，注册会计师应进一步搜集证据，查明原因，看其是否还存在其他关联错报。

该公司2020年度正确的会计分录应为：

借：银行存款 606900

贷：财务费用 6900

应收票据 600000

由此可知，该公司的财务费用多记了10000元，应要求被审计单位在2021年1月做审计调整，并向经手人追回。丙公司应做如下调整：

借：其他应收款 10000

贷：以前年度损益调整10000

借：以前年度损益调整 2500

贷：应交税费——应交所得税 2500

同时调整有关账户，如“盈余公积”等账户的金额，调整会计报表有关项目的数据。

28、注册会计师王某接受委托对MM公司2020年度的会计报表进行审计，发现以下问题：

（1）在凭证抽查时发现，MM公司于8月10日销售一批产品给B公司，公司为增值税一般纳税人，税率为13%，已开增值税专用发票，不含税销售金额为180000元，该批产品成本为50000元，货款已收到。但检查其销售合同时发现，双方约定，如果B公司不满意，可在1个月内退货，但退货概率无法估计。MM公司的会计处理如下：

借：银行存款 203400

贷：主营业务收入 180000

应交税费——应交增值税（销项税额） 23400

借：主营业务成本 50000

贷：库存商品 50000

（2）经核查该公司是按余额百分比法计提坏账准备，计提比例是10%。该公司应收账款年末余额为260万元，其他应收账款年末余额160万元，坏账准备年末余额56万元。应收账款明细账中有贷方余额34万元，应收票据——Y公司账户余额为10万元已超期未收回款项。年初坏账准备余额为15.2万元，本年度已核销坏账的坏账损失为10万元，本年度计提的坏账准备金额为50.8万元，分录为：

借：资产减值损失 508 000

贷：坏账准备 508 000

如果你是注册会计师，请你分析上述以上业务的会计处理是否恰当。若不正确，该做怎样的调整？

答案：

（1）不正确

审计调整分录为：

借：主营业务收入 180000

应交税费——应交增值税（销项税额） 23400

贷：预收账款 203400

借：发出商品 50000

贷：主营业务成本 50000

（2）不正确

本年度末坏账准备账户的余额应为：（260+160+34+10）\*10%=46.4（万元）

多计提了56-46.4=9.6万元。

或者本年度实际应提的坏账准备金额为46.4-15.2+10=41.2（万元），多提50.8-41.7=9.6（万元）。

借：坏账准备 96000

贷：信用减值损失 96000

借：所得税费用 22750

贷：应交税费——应交所得税 22750

借：应收账款——Y公司 100000

贷：应收票据——Y公司 100000

29、W公司于2019年12月31日委托XH会计师事务所对公司2019年度的财务报表进行审计。注册会计师杨杰任该项目的负责人，决定对截至2019年12月31日的应收账款进行函证。复函中有6家顾客提出了以下意见：

（1）本公司会计处理系统无法复核贵公司的对账单。

（2）所欠余额20 000元于2016年12月25日付讫。

（3）大体一致。

（4）经查贵公司12月30日的第585号发票（金额为55 000元）系目的地交货，本公司收货日期为2020年1月6日，因此询证函所称12月31日欠贵公司账款之事与事实不符。

（5）本公司曾于11月份预付货款17 500元，足以抵付对账单中所列的款项（发票的金额为15 000元）。

（6）所购商品从未收到。

讨论：注册会计师针对顾客复函中提出的意见，应当采取何种程序进行处理？

答案：

（1）此种情况下应采取替代程序，主要是审查顾客订货单、购销合同、发票副本、装运凭证、收款凭证等文件，验证构成应收账款的销货交易是否确实发生。

（2）这种情况可能是由于双方入账时间差异造成的。注册会计师应审查收款凭证，看货款是否收到及收到的日期。如果货款函证日之前已收到，则可能是记账错误，即收到货款时贷记另一客户的明细账户，注册会计师应审查账户记录并对贷记的账户进行函证。

（3）该顾客的回答很不清楚。注册会计师应重新函证，要求对方具体、准确答复。

（4）此种情况很有可能是客户提前确认销售实现。注册会计师应审查销货发票和有关的购销合同、协议。

（5）注册会计师应查明预收货款是否确实收到并已入账。如查明确能抵付，应提请客户进行相应的账务处理。

（6）审核货运文件等资料，以查明货物是否确已运出。如确已运出，应将货运文件复印件送请顾客重新查证；如确未运出，应提请客户作调账处理。

30、注册会计师对YZ公司应收款进行审计中获得下表所示的信息。

表 单位：元

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 单位名称 | 金额 | 账龄 | 备注 |
| A公司 | 10 000 000 | 2~5年 |  |
| B公司 | 100 000 | 1年以上 |  |
| C公司 | 200 000 | 2年 | C公司因产品质量问题与X公司发生纠纷 |
| D公司 | 5 000 |  | D公司是Y公司的关联公司 |
| E公司 | 100 000 | 1年 |  |

要求：

（1）如果应选择3个债务人进行积极式函证，1个进行消极式函证，请确定注册会计师做怎样的选择？

（2）在什么情况下，应收账款可以不实施函证程序？对于未函证的应收账款，设计有效的审计程序以验证其真实性。

（3）如果被询证者以传真、电子邮件等方式回函，注册会计师应如何控制？

（4）如果两公司回函称：“贵公司已开出红字发票200 000元，本公司不负贵公司任何款项”。注册会计师应如何处理？

答案：

（1）注册会计师应选择A公司、D公司、E公司进行积极式函证，选择乙公司进行消极式函证。

（2）如果有充分证据表明应收账款对被审计单位财务报表而言是不重要的，或者函证很可能是无效的，注册会计师可以不实施函证程序。对于未函证的应收账款，应抽查有关原始凭证，如销售合同、销售订单、销售发票副本及发运凭证等，以验证与其相关的这些应收账款的真实性。

（3）如果注册会计师遇到被询证者以传真、电子邮件等方式回函的情况，应当直接接受，并要求被询证者及时寄回询证函原件。

（4）注册会计师不再实施函证程序，提出合理建议帮助双方解决纠纷，并提请被审计单位作调账处理。

31、某会计师事务所对宏宇股份有限公司（以下简称宏宇公司）2020年度财务报表进行审计。了解到宏宇公司销售与收款循环的内部控制，描述如下：

（1）仓库在发运商品出库时，均必须由管理员乙根据经批准的订单，填制一式四联的销售单。在各联上签章后，第一联作为发货单，由工作人员配货并随货交客户；第二联交会计部门；第三联送应收账款专管员丙；第四联则由管理员乙按编号顺序连同订单一并归档保存，作为盘存的依据。

（2）会计部门收到销货单后，根据单中所列资料，开具统一的销售发票，将客户联寄送客户，将销售发票交应收账款专管员丙，作为记账和收款的凭证。

（3）销售部门收到客户的订单后，由经理甲对品种、规格、数量、价格、付款条件、结算方式等详细审核后签章，交仓库办理发货手续。

（4）应收账款专管员丙收到发票后，将发票与销货单核对，如无错误，据以登记应收账款明细账，并将发票和销货单按客户顺序归档保存。

要求：

（1）指出该公司在销售与收款循环内部控制中存在的缺陷。

（2）针对存在的缺陷，提出改善措施。

答案：

（1）第一，销售单不应由仓库部门编制，也不能代替装运凭证；第二，货物的发货与装运的职责不应由同一部门承担；第三，没有根据批准的订单编制销售通知单；第四，会计部门开具销售发票时没有核对装运凭证、销售单和商品价目表；第五，销售账和收款业务两项不相容职务不应由一人办理；

（2）改善措施：第一，运输部门必须根据已批准的销售单编制一式多联、连续编号的提货单，装运货物；第二，仓库部门校对经批准的销售单与提货单后发货；第三，销售部门必须根据批准的订单编制一式多联连续编号的销售通知单，分别用于批准赊销、审核发货与装运货物、记录发货数量及向客户开具账单；第四，会计部门必须在核对装运凭证（提货单）、销售单和商品价目表无误的情况下，才能开具销售发票；第五，将收款业务和负责销售账的业务分开。

32、注册会计师李一在2021年1月审查A股份有限公司的票据时，发现2020年12月10日贴现一张票面面额为600000元、利率为5%、90天到期的带息应收票据，该公司已持有60天，按10%的贴现率进行贴现，该公司账户资料记载所得的贴现款为596900元，无银行出具的有关凭证，会计处理如下：

借：银行存款 596900

财务费用 3100

贷：应收票据 600000

【要求】假如你是该注册会计师，该做怎样的审计处理？

答案：

根据丙公司的应收票据的信息，可以计算丙公司的应收票据的贴现款：

利息=600000×5%×90/360=7500（元）

到期值=600000+7500=607500（元）

贴现息=607500×10%×30/360=5062.5（元）

贴现额=607500-5062.5=602437.5（元）

由此可以看出，该公司的应收票据贴现款实际是602437.5元，而不是账面上记载的596900元，而且该公司没有银行出具的有关凭证，从而少记5537.5元。这少记的5537.5元很可能是经手人贪污利息，注册会计师应进一步搜集证据，查明原因，看其是否还存在其他关联错报。

该公司2020年度正确的会计分录应为：

借：银行存款 602437.5

贷：财务费用 2437.5

应收票据 600000

由此可知，该公司的财务费用多记了5537.5元，应要求被审计单位在2021年1月做审计调整，并向经手人追回。丙公司应做如下调整：

借：其他应收款 5537.5

贷：以前年度损益调整5537.5

借：以前年度损益调整 1384.375

贷：应交税费——应交所得税 1384.375

同时调整有关账户，如“盈余公积”等账户的金额，调整会计报表有关项目的数据。

33、在初次审计甲公司的财务报表时，你决定函证部分应收账款。下表为你正考虑的应收账款账户。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 公司 | 年末应收账款 | 全年销货金额 |
| A | 0万 | 100万 |
| B | 3万 | 6万 |
| C | 9万 | 11万 |
| D | 20万 | 220万 |

要求：（1）上述公司中你认为哪两家最需要函证？请说明理由。

（2）假定上述四家公司为被审计单位的客户，且上述金额为应付账款余额和全年购货总额，你正准备从中抽取两家进行应付账款函证，你认为哪两家最需要函证？请说明理由。

答案：

（1）应当选择C、D两家公司进行函证。因为应收账款函证的主要目的在于防止企业高估应收账款，虚增资产和销售收入。两家公司应收账款期末余额较大，被高估和虚增的可能性越大，因而应作为重点函证对象。

（2）应当选择D、A两家公司进行函证。因为应付账款函证的主要目的在于防止企业隐瞒应付账款，虚减负债。本期向两家公司采购货物数额较大，应付账款发生额较大，被隐瞒的可能性越大，因而应作为重点函证对象。

34、永新会计师事务所对大地公司2019年度的财务报表进行审计，该公司提供了以下资料和信息。

（1）该公司坏账采用备抵法，按期末应收账款余额的千分之五计提。

（2）资产负债表中2019年度应收账款的期末数为318万元。

（3）应收账款明细账2019年度借方余额合计数为400万元，贷方余额合计数为80万元。

（4）坏账准备总账余额为2万元。

（5）应收账款账龄分析表见表。

应收账款账龄分析表

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 顾客名称 | 期末余额 | 账 龄 | | | |
| 1年以内 | 1-2年 | 2-3年 | 3年以上 |
| 略  略  略  略 |  | 120 | 50 | 100 | 130 |
| 合计 | 400 | 120 | 50 | 100 | 130 |

要求：请指出上述会计处理中可能存在的不合理之处，并简要说明理由。

答案：

可能存在两个不合理之处。

（1）坏账准备年末余额与会计政策规定的5‰的坏账准备计提比例不符。

（2）应收账款账龄分析中，应收账款账龄分析表的合计数减去已计提坏账准备后的净额与应收账款项目余额不符。

35、YX会计师事务所对DD公司2020年度的财务报表进行审计，该公司提供了以下资料和信息。

（1）该公司坏账采用备抵法，按期末应收账款余额的千分之五计提。

（2）资产负债表中2020年度应收账款的期末数为318万元。

（3）应收账款明细账2020年度借方余额合计数为400万元，贷方余额合计数为80万元。

（4）坏账准备总账余额为2万元。

（5）应收账款账龄分析表见表。

应收账款账龄分析表

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 顾客名称 | 期末余额 | 账 龄 | | | |
| 1年以内 | 1-2年 | 2-3年 | 3年以上 |
| 略  略  略  略 |  | 1200 | 500 | 1000 | 1300 |
| 合计 | 4000 | 1200 | 500 | 1000 | 1300 |

要求：请指出上述会计处理中可能存在的不合理之处，并简要说明理由。

答案：

可能存在两个不合理之处。

（1）坏账准备年末余额与会计政策规定的5‰的坏账准备计提比例不符。

（2）应收账款账龄分析中，应收账款账龄分析表的合计数减去已计提坏账准备后的净额与应收账款项目余额不符。

36、某会计师事务所对HY股份有限公司（以下简称HY公司）2020年度财务报表进行审计。了解到HY公司销售与收款循环的内部控制，描述如下：

（1）销售部门收到客户的订单后，由经理甲对品种、规格、数量、价格、付款条件、结算方式等详细审核后签章，交仓库办理发货手续。

（2）应收账款专管员乙收到发票后，将发票与销货单核对，如无错误，据以登记应收账款明细账，并将发票和销货单按客户顺序归档保存。

（3）仓库在发运商品出库时，均必须由管理员丙根据经批准的订单，填制一式四联的销售单。在各联上签章后，第一联作为发货单，由工作人员配货并随货交客户；第二联交会计部门；第三联送应收账款专管员丙；第四联则由管理员丙按编号顺序连同订单一并归档保存，作为盘存的依据。

（4）会计部门收到销货单后，根据单中所列资料，开具统一的销售发票，将客户联寄送客户，将销售发票交应收账款专管员乙，作为记账和收款的凭证。

要求：

（1）指出该公司在销售与收款循环内部控制中存在的缺陷。

（2）针对存在的缺陷，提出改善措施。

答案：

（1）1，没有根据批准的订单编制销售通知单；2，会计部门开具销售发票时没有核对装运凭证、销售单和商品价目表；3，销售账和收款业务两项不相容职务不应由一人办理；4，销售单不应由仓库部门编制，也不能代替装运凭证；5，货物的发货与装运的职责不应由同一部门承担；

（2）改善措施：1，销售部门必须根据批准的订单编制一式多联连续编号的销售通知单，分别用于批准赊销、审核发货与装运货物、记录发货数量及向客户开具账单；2，会计部门必须在核对装运凭证（提货单）、销售单和商品价目表无误的情况下，才能开具销售发票；3，将收款业务和负责销售账的业务分开。4，运输部门必须根据已批准的销售单编制一式多联、连续编号的提货单，装运货物；5，仓库部门校对经批准的销售单与提货单后发货；

37、注册会计师李某在2021年3月审查HY公司的票据时，发现2020年8月10日贴现一张票面面额为500000元、利率为5%、180天到期的带息应收票据，该公司已持有60天，按10%的贴现率进行贴现，该公司账户资料记载所得的贴现款为490000元，无银行出具的有关凭证，会计处理如下：

借：银行存款 490000

财务费用 10000

贷：应收票据 500000

【要求】假如你是该注册会计师，该做怎样的审计处理？

答案：

根据该公司的应收票据的信息，可以计算应收票据的贴现款：

利息=500000×5%×180/360=12500（元）

到期值=500000+12500=512500（元）

贴现息=512500×10%×120/360=1708.33（元）

贴现额=512500-1708.33=510791.67（元）

由此可以看出，该公司的应收票据贴现款实际是510791.67元，而不是账面上记载的490000元，而且该公司没有银行出具的有关凭证，从而少记20791.67元。这少记的20791.67元很可能是经手人贪污利息，注册会计师应进一步搜集证据，查明原因，看其是否还存在其他关联错报。

该公司2020年度正确的会计分录应为：

借：银行存款 510791.67

贷：财务费用 10791.67

应收票据 500000

由此可知，该公司的财务费用多记了20791.67元，应要求被审计单位在2021年1月做审计调整，并向经手人追回。丙公司应做如下调整：

借：其他应收款 20791.67

贷：以前年度损益调整20791.67

借：以前年度损益调整 5197.9175

贷：应交税费——应交所得税 5197.9175

同时调整有关账户，如“盈余公积”等账户的金额，调整会计报表有关项目的数据。

38、注册会计师在审查D厂2009年1月份主营业务收入相关交易时，发现有以下问题：

（1）厂部领用本企业的产品30件，按成本价转账，成本100元/件，售价150元/件。

（2）对外销售积压材料，原材料成本为1600元，取得销售收入2000元，计入“主营业务收入”账户。

（3）销售给B公司4500件，计450 000元，已向银行办妥托收手续，但因款项未到，尚未作销售处理。

要求：指出该单位会计处理中是否存在错误，指出应调整主营业务收入的数额。

答案：

（1）因为厂部领用产品既可以按实际成本转账，因此不需要调整主营业务收入。

（2）该企业将销售材料收入计入“主营业务收入”，生产性企业销售材料取得收入应计入“其他业务收入”。目的是虚增主营业务收入，混淆主营业务收入与其他业务收入。建议该企业严格区分主营业务收入与其他业务收入。

（3）企业销售产品时，如果采用托收承付方式结算方式，应在向银行办妥托收手续时，确认销售的实现。而该企业已办妥托收手续，但仍未确认收入的实现。建议及时确认销售实现。

39、ABC公司采用应收账款年末余额的2%计提坏账准备，“坏账准备—应收账款”账户年初贷方余额为50 000元，借方发生额为25 000元，另收回去年已注销的坏账15 000元，其会计分录为：

借：银行存款 15 000

贷：其他应付款 15 000

年末应收账款余额300 000元，会计人员计提坏账准备6 000元，其会计分录为：

借：信用减值损失 6 000

贷：坏账准备—应收账款 6 000

要求：请指出上述账务处理存在的问题并提出改进建议。

答案：

存在的问题：

（1）收回已注销的坏账应增加坏账准备，该公司计入其他应付款为私设小金库或贪污舞弊提供了条件。

（2）年末该公司应冲销坏账准备34 000元（50 000 - 25 000 + 15 000 - 6 000），该公司反而又提6 000元。虚增资产减值损失40 000元。

审计意见：注册会计师应提请该公司作调账处理。调整分录如下：

①调整其他应付款和应收账款

借：其他应付款 15 000

贷：应收账款 15 000

②调整坏账准备和资产减值损失

借：应收账款—坏账准备 40 000

贷：信用减值损失 40 000

同时调整财务报表的相应项目。

40、注册会计师李文负责审计中兴公司应收账款，审计中发现A公司欠款2000万元，其经济内容为货款，账龄已超过2年。由于A公司是中兴公司的投资方（A公司投资为4000万元），李文认为需要加倍关注。为此李文实施了以下审计程序：

（1）向A公司发出询证函。

（2）查阅中兴公司和A公司签章确认的购货合同、经中兴公司管理当局批准的发货凭证和A公司的收货验收证明等。

（3）评价A公司偿付货款的能力。

要求：请分析注册会计师执行了哪些实质性审计程序？

答案：

（1）在确认这项2000万元的应收账款时，由于A公司是投资方，首先要确认A公司所欠中兴公司的款项是否为正常商业信用。如果A公司确实与中兴公司有货款往来关系，下一步需要对应收账款项目的存在性和所有权归属予以确认，设计函证程序或替代性审计程序确认其存在性，如查验有无对方出具的具有法律效力的书面文件或对方的收货验收证明、运输部门出具的合法运输凭证或近期的双方对账记录等；最后，还要通过观察近期还款情况和了解对方现金流量及财务状况，确认其可收回性。即使注册会计师确认了A公司与中兴公司之间的往来款项属于正常结算债权债务关系，也要注意中兴公司是否在财务报表附注中适当披露此关联业务。

（2）李文如果不能取得被审计单位提供的A公司正常偿付货款的有效文件，根据职业判断，应考虑中兴公司与A公司之间是否已有抽走投资资金的默契。审计人员应根据其具体情况和数额的大小，选择发表适当的审计意见。

41、某会计师事务所对Z股份有限公司（以下简称Z公司）2019年度财务报表进行审计。了解到Z公司销售与收款循环的内部控制，描述如下：

（1）销售部门收到客户的订单后，由经理甲对品种、规格、数量、价格、付款条件、结算方式等详细审核后签章，交仓库办理发货手续。

（2）仓库在发运商品出库时，均必须由管理员乙根据经批准的订单，填制一式四联的销售单。在各联上签章后，第一联作为发货单，由工作人员配货并随货交客户；第二联交会计部门；第三联送应收账款专管员丙；第四联则由管理员乙按编号顺序连同订单一并归档保存，作为盘存的依据。

（3）会计部门收到销货单后，根据单中所列资料，开具统一的销售发票，将客户联寄送客户，将销售发票交应收账款专管员丙，作为记账和收款的凭证。

（4）应收账款专管员丙收到发票后，将发票与销货单核对，如无错误，据以登记应收账款明细账，并将发票和销货单按客户顺序归档保存。

要求：

（1）指出该公司在销售与收款循环内部控制中存在的缺陷。

（2）针对存在的缺陷，提出改善措施。

答案：

1. 存在以下缺陷：

1，没有根据批准的订单编制销售通知单；2，销售单不应由仓库部门编制，也不能代替装运凭证；3，货物的发货与装运的职责不应由同一部门承担；4，会计部门开具销售发票时没有核对装运凭证、销售单和商品价目表；5，销售账和收款业务两项不相容职务不应由一人办理；

1. 改善措施：

1，销售部门必须根据批准的订单编制一式多联连续编号的销售通知单，分别用于批准赊销、审核发货与装运货物、记录发货数量及向客户开具账单；2，运输部门必须根据已批准的销售单编制一式多联、连续编号的提货单，装运货物；3，仓库部门校对经批准的销售单与提货单后发货；4，会计部门必须在核对装运凭证（提货单）、销售单和商品价目表无误的情况下，才能开具销售发票；5，将收款业务和负责销售账的业务分开。

42、注册会计师李某在2021年2月审查RW公司的票据时，发现2020年8月10日贴现一张票面面额为800000元、利率为5%、90天到期的带息应收票据，该公司已持有60天，按10%的贴现率进行贴现，该公司账户资料记载所得的贴现款为790000元，无银行出具的有关凭证，会计处理如下：

借：银行存款 790000

财务费用 10000

贷：应收票据 800000

【要求】假如你是该注册会计师，该做怎样的审计处理？

答案：

根据该公司的应收票据的信息，可以计算应收票据的贴现款：

利息=800000×5%×90/360=10000（元）

到期值=800000+10000=810000（元）

贴现息=810000×10%×30/360=6750（元）

贴现额=810000-6750=803250（元）

由此可以看出，该公司的应收票据贴现款实际是803250元，而不是账面上记载的790000元，而且该公司没有银行出具的有关凭证，从而少记13250元。这少记的13250元很可能是经手人贪污利息，注册会计师应进一步搜集证据，查明原因，看其是否还存在其他关联错报。

该公司2020年度正确的会计分录应为：

借：银行存款 803250

贷：财务费用 3250

应收票据 800000

由此可知，该公司的财务费用多记了13250元，应要求被审计单位在2021年1月做审计调整，并向经手人追回。丙公司应做如下调整：

借：其他应收款 13250

贷：以前年度损益调整13250

借：以前年度损益调整 3312.5

贷：应交税费——应交所得税 3312.5

同时调整有关账户，如“盈余公积”等账户的金额，调整会计报表有关项目的数据。

43、注册会计师李某负责审计ZX公司应收账款，审计中发现B公司欠款2000万元，其经济内容为货款，账龄已超过2年。由于B公司是ZX公司的投资方（B公司投资为4000万元），李某认为需要加倍关注。为此李某实施了以下审计程序：

（1）向B公司发出询证函。

（2）查阅ZX公司和B公司签章确认的购货合同、经ZX公司管理当局批准的发货凭证和B公司的收货验收证明等。

（3）评价B公司偿付货款的能力。

要求：请分析注册会计师执行了哪些实质性审计程序？

答案：

（1）在确认这项2000万元的应收账款时，由于B公司是投资方，首先要确认B公司所欠ZX公司的款项是否为正常商业信用。如果B公司确实与ZX公司有货款往来关系，下一步需要对应收账款项目的存在性和所有权归属予以确认，设计函证程序或替代性审计程序确认其存在性，如查验有无对方出具的具有法律效力的书面文件或对方的收货验收证明、运输部门出具的合法运输凭证或近期的双方对账记录等；最后，还要通过观察近期还款情况和了解对方现金流量及财务状况，确认其可收回性。即使注册会计师确认了B公司与ZX公司之间的往来款项属于正常结算债权债务关系，也要注意ZX公司是否在财务报表附注中适当披露此关联业务。

（2）如果不能取得被审计单位提供的B公司正常偿付货款的有效文件，根据职业判断，应考虑ZX公司与B公司之间是否已有抽走投资资金的默契。审计人员应根据其具体情况和数额的大小，选择发表适当的审计意见。

44、假定你于20×1年11月末对一个新客户（Z公司）的应收账款进行函证。11月30日的应收账款余额为980 156元，明细账户为210户，你从中抽取了60户进行函证，其余额为677 220元。函证的对象中除了9户以外，其余均收到回函（计51份）。在这些回函中，指出有差异的有10份，对于产生差异的原因这些企业分别解释为：

（1）我们（Y公司）所欠的货款（余额10万元）已于10月20日付清。

（2）我们（X公司）所欠的货款（余额20万元）已于11月10日付清。

（3）我们（W公司）尚未收到货物。

（4）我们（V公司）曾于9月份预付过货款20万元，这笔货款足以抵付账户所示的欠款19万元。

要求：针对以上问题，你将采用怎样的审计程序？

答案：

对于（1），可采用的审计程序：1）询问主办会计、出纳，是否已收到Y公司在10月20日支付的货款；2）抽查10月20日的银行存款日记账和该期间前后的银行存款对账单，验证是否在该期间收到了该款项，若已收到，则进一步抽查该款项的会计凭证，审查是否属于Z公司记账错误；3）若不能查清，则请对方进一步提供付款凭证的复印件，再根据线索进一步审查。

对于（2），其审查程序与（1）类似。

对于（3），抽查已发货物并开具发票的相关凭证，如销售合同、发票、运单、出库单等，验证货物是否确已发出；并可询问相关业务人员，如销售人员、仓库保管、运输人员等，还是Z公司为完成销售任务而虚构的客户。还可根据发货时间分析是否在运输途中？

对于（4），可查阅9月份预收账款明细账——V公司的记录，查明该笔款项是否确已收到？是否记账错误？并进行相应的纠正。

45、在初次审计G公司的财务报表时，你决定函证部分应收账款。下表为你正考虑的应收账款账户。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 公司 | 年末应收账款 | 全年销货金额 |
| 甲 | 0万 | 100万 |
| 乙 | 3万 | 6万 |
| 丙 | 9万 | 11万 |
| 丁 | 20万 | 220万 |

要求：（1）上述公司中你认为哪两家最需要函证？请说明理由。

（2）假定上述四家公司为被审计单位的客户，且上述金额为应付账款余额和全年购货总额，你正准备从中抽取两家进行应付账款函证，你认为哪两家最需要函证？请说明理由。

答案：

（1）应当选择丁、丙两家公司进行函证。因为应收账款函证的主要目的在于防止企业高估应收账款，虚增资产和销售收入。丁、丙两家公司应收账款期末余额较大，被高估和虚增的可能性越大，因而应作为重点函证对象。

（2）应当选择丁、甲两家公司进行函证。因为应付账款函证的主要目的在于防止企业隐瞒应付账款，虚减负债。本期向丁、甲两家公司采购货物数额较大，应付账款发生额较大，被隐瞒的可能性越大，因而应作为重点函证对象。

46、假定你于2021年12月末对一个新客户的应收账款进行函证。11月30日的应收账款余额为980 156元，明细账户为210户，你从中抽取了60户进行函证，其余额为677 220元。函证的对象中除了9户以外，其余均收到回函（计51份）。在这些回函中，指出有差异的有10份，对于产生差异的原因这些企业分别解释为：

（1）我们（A公司）所欠的货款（余额10万元）已于10月20日付清。

（2）我们（B公司）所欠的货款（余额20万元）已于11月10日付清。

（3）我们（C公司）尚未收到货物。

（4）我们（D公司）曾于9月份预付过货款20万元，这笔货款足以抵付账户所示的欠款19万元。

要求：针对以上问题，你将采用怎样的审计程序？

答案：

对于（1），可采用的审计程序：1）询问主办会计、出纳，是否已收到A公司在10月20日支付的货款；2）抽查10月20日的银行存款日记账和该期间前后的银行存款对账单，验证是否在该期间收到了该款项，若已收到，则进一步抽查该款项的会计凭证，审查是否属于被审计公司记账错误；3）若不能查清，则请对方进一步提供付款凭证的复印件，再根据线索进一步审查。

对于（2），其审查程序与（1）类似。

对于（3），抽查已发货物并开具发票的相关凭证，如销售合同、发票、运单、出库单等，验证货物是否确已发出；并可询问相关业务人员，如销售人员、仓库保管、运输人员等，还是被审计公司为完成销售任务而虚构的客户。还可根据发货时间分析是否在运输途中？

对于（4），可查阅9月份预收账款明细账——D公司的记录，查明该笔款项是否确已收到？是否记账错误？并进行相应的纠正。

47、在初次审计HY公司的财务报表时，你决定函证部分应收账款。下表为你正考虑的应收账款账户。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 公司 | 年末应收账款 | 全年销货金额 |
| X | 0万 | 1000万 |
| Y | 30万 | 60万 |
| Z | 90万 | 110万 |
| T | 200万 | 2200万 |

要求：（1）上述公司中你认为哪两家最需要函证？请说明理由。

（2）假定上述四家公司为被审计单位的客户，且上述金额为应付账款余额和全年购货总额，你正准备从中抽取两家进行应付账款函证，你认为哪两家最需要函证？请说明理由。

答案：

（1）应当选择T、Z两家公司进行函证。因为应收账款函证的主要目的在于防止企业高估应收账款，虚增资产和销售收入。两家公司应收账款期末余额较大，被高估和虚增的可能性越大，因而应作为重点函证对象。

（2）应当选择丁T、X两家公司进行函证。因为应付账款函证的主要目的在于防止企业隐瞒应付账款，虚减负债。本期向两家公司采购货物数额较大，应付账款发生额较大，被隐瞒的可能性越大，因而应作为重点函证对象。

48、 审计人员李宏审查某电扇厂2019年应收帐款帐户时，发现有两个明细帐户有异常情况。

其中（1）市宏达商场明细帐，2019年12月31日借方余额80000元，本年无发生额。经查，此款是1996年宏达商场向该电扇厂购电扇发生的货款。

1. 市水泥厂明细帐，2019年12月31日贷方余额75000元，本年无发生额。经查，2018年12月31日仍为贷方余额75000元。

分析：（1）宏达商场明细帐中可能存在什么问题，并提出相应的处理意见。

（2）市水泥厂明细帐中可能存在什么问题，如何进一步审查此款的真实性？

答案：

（1）宏达商场货款可能存在的问题有：货款因质量纠纷导致商场全部拒付；货款纯属虚构；可能是记帐错误，应向其他单位收取；可能货款已收回，未及时销帐。李宏应发询证函，或亲自去宏达商场了解情况。如果是质量纠纷，应组织双方协商解决；如果是记帐错误，应予以更正，未销帐的也应立即销帐；如果是虚构的货款，应提请被审单位调整有关帐目，提请管理当局予以足够的关注，并严肃处理有关人员。

（2）市水泥厂的货款可能是2018年（或之前）预收的货款，考虑到电扇的性质，一般不可能预收货款一年后仍不发货。李宏应深入成品仓库审查发售产品的情况，并查阅有关产成品明细帐、产品销售收入明细帐、产品销售成本明细帐等，看是否有货物已发出，未入销售收入帐的情况。如果存在上述情况，应提请被审计单位调整增加销售收入，计算并补缴增值税和所得税，并进行相应的帐项调整。

49、A公司采用应收账款年末余额的2%计提坏账准备，“坏账准备—应收账款”账户年初贷方余额为5000元，借方发生额为2500元，另收回去年已注销的坏账1500元，其会计分录为：

借：银行存款 1500

贷：其他应付款 1500

年末应收账款余额30000元，会计人员计提坏账准备600元，其会计分录为：

借：信用减值损失 600

贷：坏账准备—应收账款 600

要求：请指出上述账务处理存在的问题并提出改进建议。

答案：

存在的问题：

（1）收回已注销的坏账应增加坏账准备，该公司计入其他应付款为私设小金库或贪污舞弊提供了条件。

（2）年末该公司应冲销坏账准备3400元（5000 - 2500 + 1500 - 600），该公司反而又提600元。虚增资产减值损失4000元。

审计意见：注册会计师应提请该公司作调账处理。调整分录如下：

①调整其他应付款和应收账款

借：其他应付款 1500

贷：应收账款 1500

②调整坏账准备和资产减值损失

借：应收账款—坏账准备 4000

贷：信用减值损失 4000

同时调整财务报表的相应项目。

50、注册会计师在审查A厂2009年1月份主营业务收入相关交易时，发现有以下问题：

（1）厂部领用本企业的产品30件，按成本价转账，成本100元/件，售价150元/件。

（2）对外销售积压材料，原材料成本为1600元，取得销售收入2000元，计入“主营业务收入”账户。

（3）销售给B公司4500件，计450 000元，已向银行办妥托收手续，但因款项未到，尚未作销售处理。

要求：指出该单位会计处理中是否存在错误，指出应调整主营业务收入的数额。

答案：

（1）因为厂部领用产品既可以按实际成本转账，因此不需要调整主营业务收入。

（2）该企业将销售材料收入计入“主营业务收入”，生产性企业销售材料取得收入应计入“其他业务收入”。目的是虚增主营业务收入，混淆主营业务收入与其他业务收入。建议该企业严格区分主营业务收入与其他业务收入。

（3）企业销售产品时，如果采用托收承付方式结算方式，应在向银行办妥托收手续时，确认销售的实现。而该企业已办妥托收手续，但仍未确认收入的实现。建议及时确认销售实现。